

IPSAS 19— REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 37 (1998), „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením IASCF reprodukovány výňatky z IAS 37.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 19— REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA

OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti	1–17
Sociální dávky	7–11
Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu	12–17
Definice	18–21
Rezervy a ostatní závazky	19
Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky	20–21
Uznání	22–43
Rezervy	22–34
Současný závazek	23–24
Minulá událost	25–30
Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál	31–32
Spolehlivý odhad závazku	33–34
Podmíněný závazek	35–38
Podmíněné aktivum	39–43
Oceňování	44–62
Nejlepší možný odhad	44–49
Rizika a nejistoty	50–52
Současná hodnota	53–57
Budoucí události	58–60
Očekávané pozbytí aktiv	61–62
Náhrady	63–68
Úpravy rezerv	69–70
Použití rezerv	71–72

Použití pravidel uznání a oceňování	73–96
Budoucí čisté provozní schodky	73–75
Nevýhodné smlouvy	76–80
Restrukturalizace	81–96
Prodej nebo převod činností.....	90–92
Rezervy na restrukturalizace	93–96
Zveřejnění	97–109
Přechodná ustanovení	110
Datum účinnosti	111–112
Dodatek A — Tabulky: Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva a náhrady	
Dodatek B — Rozhodovací diagram	
Dodatek C — Příklady na uznání	
Dodatek D — Příklady zveřejnění	
Dodatek E — Příklad: současná hodnota rezervy	
Srovnání s IAS 37	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem je třeba číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Cíl

Cílem tohoto standardu je definovat rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, popsat okolnosti, za kterých se rezervy vykazují, jak mají být oceňovány a jaké informace o nich se zveřejňují. Standard rovněž vyžaduje zveřejnění určitých informací o podmíněných závazcích a podmíněných aktivech v poznámkách k účetním výkazům tak, aby umožnil uživatelům účetní závěrky porozumět jejich podstatě, časovému průběhu a jejich výši.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv s výjimkou těch rezerv a podmíněných závazků, které:**
 - (a) vyplývají ze sociálních dávek poskytovaných účetní jednotkou, pokud za ně účetní jednotka nedostává přímo od příjemců těchto dávek takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb;
 - (b) vznikají z finančních nástrojů vedených v reálných hodnotách;
 - (c) vyplývají ze zmařených smluv, s výjimkou případů, kdy je smlouva nevýhodná a podléhá jiným ustanovením tohoto standardu;
 - (d) vznikají v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci;
 - (e) jsou řešeny jiným Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor;
 - (f) vznikají z titulu daní z příjmů nebo jejich ekvivalentů;
 - (g) vznikají ze zaměstnaneckých požitků s výjimkou odstupného z důvodu restrukturalizace, což je v tomto standardu řešeno.
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

4. Tento standard se vztahuje na finanční nástroje (včetně záruk), které nejsou vedeny v reálných hodnotách.
5. Tento standard se vztahuje i na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojišťoven, pokud nevznikají ze smluv s pojištěnci.
6. Tento standard se používá na rezervy na restrukturalizaci (včetně ukončovaných činností). V některých případech může restrukturalizace splňovat definici ukončované činnosti. Návod na zveřejňování informací o ukončovaných činnostech lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu (IAS) 35, „Ukončované činnosti“¹.

Sociální dávky

7. Pro potřeby tohoto standardu se pojem „sociální dávka“ chápe jako zboží, výrobky, služby a jiné požitky poskytované za účelem dosažení cílů sociální politiky vlády. Tyto dávky mohou zahrnovat:
 - (a) poskytování zdravotních, vzdělávacích, ubytovacích, dopravních a jiných sociálních služeb obyvatelstvu. V mnoha případech se od příjemců těchto služeb nepožaduje úhrada částky odpovídající hodnotě poskytnutých služeb; a
 - (b) výplaty dávek rodinám, starým lidem, postiženým, nezaměstnaným, válečným veteránům apod. To znamená, že vlády na všech úrovních mohou poskytovat finanční podporu jedincům a skupinám obyvatelstva tak, aby jim umožnily přístup ke službám zabezpečujícím jejich individuální potřeby nebo aby přispěly k jejich příjmům.
8. V mnoha případech vzniká povinnost poskytnout sociální dávky jako důsledek vládního závazku realizovat jednotlivé činnosti průběžně po

¹ Výbor se dosud nezabýval problematikou ukončovaných činností, která je předmětem Mezinárodního účetního standardu (IAS) 35, „Ukončované činnosti“. V souladu s definicí uvedenou v IAS 35 je termín „ukončovaná činnost“ používán v tomto standardu pro část podniku, která:

- (a) je v souladu s individuálním plánem:
 - (i) v podstatě jako celek rušena například jednorázovým prodejem, oddělením (delimitací), nebo převodem vlastnictví součástí akcionářům podniku;
 - (ii) rušena postupně například individuálním rozprodáváním majetku součástí a vypořádáváním jejich závazků; nebo
 - (iii) ukončována tak, že se upouští od jejího provozování;
- (b) představuje oddělený a významný druh oborových či územních částí činnosti podniku; a
- (c) může být význačná z hlediska činnosti podniku nebo jeho účetního výkaznictví.

dlouhé období tak, aby byly konkrétní zboží, výrobky a služby dodány určenému obyvatelstvu. Potřeba zboží, výrobků a služeb, jejich druh a způsob poskytnutí vedoucí ke splnění závazků sociální politiky často závisí na mnoha demografických a sociálních podmínkách, které jsou těžko předvídatelné. Tyto dávky obvykle spadají v rámci Vládní finanční statistiky Mezinárodního měnového fondu (International Monetary Fund's Government Finance Statistics) do klasifikace sociální ochrana, vzdělávání a zdravotnictví a často vyžadují pojistně-matematický odhad, který určí hodnotu veškerých závazků vznikajících v této souvislosti.

9. V souvislosti s rezervami anebo podmíněnými závazky vznikajícími z titulu výplaty sociálních dávek, které mají být vyjmuty z rozsahu působnosti tohoto standardu, nezískává účetní jednotka veřejného sektoru poskytující dávky od jejich příjemce přímo protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb. Tato výjimka by zahrnovala i takové situace, kdy jsou sice v souvislosti s dávkou vybírány poplatky, ale neexistuje přímá vazba mezi poplatkem a získanou dávkou. Vynětí takových rezerv a podmíněných závazků z rozsahu působnosti tohoto standardu je v souladu s názorem Výboru, že pro uplatnění standardu je nezbytné podrobnější posouzení jak toho, co představuje „událost zakládající závazek“, tak ocenění závazku. Výbor si například uvědomuje, že existují různé názory na to, zda událost zakládající závazek nastala až v okamžiku, kdy subjekt splní kritéria nároku na dávku, nebo již někdy dříve. Obdobně existují různé názory na to, zda částku závazku představuje odhad veškerých nároků běžného období nebo současná hodnota všech očekávaných budoucích dávek stanovených na pojistně matematickém základě.
10. Jakmile se účetní jednotka rozhodne vykázat na uvedené závazky rezervu, pak zveřejní důvody, na základě kterých se k tvorbě rezervy přistoupilo a zvolenou oceňovací základnu. Účetní jednotka rovněž zveřejní ve vztahu k těmto rezervám další skutečnosti požadované tímto standardem. IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“, poskytuje návod pro zacházení se záležitostmi, které nejsou konkrétně řešeny jiným IPSAS. IPSAS 1 také obsahuje požadavky na výběr a zveřejnění účetních pravidel.
11. V některých případech mohou sociální dávky vyvolat závazek, u kterého:
 - (a) je jen malá nebo žádná nejistota ohledně jeho částky; a
 - (b) časový rozvrh závazku není nejistý.

V takovém případě je nepravděpodobné, že by splňoval definici rezervy uvedenou v tomto standardu. Pokud se takové závazky ze sociálních dávek vyskytují, vykazují se přímo jako závazky, pokud splňují kritéria uznání závazků (viz rovněž odstavec 19). Příkladem může být dohadná položka vytvořená ke konci období na dlužnou částku vůči stávajícím příjemcům dávek v souvislosti se starobními nebo invalidními důchody, jejichž

výplata byla přiznána na základě odpovídajících ustanovení smlouvy nebo právního předpisu.

Ostatní výjimky z rozsahu působnosti tohoto standardu

12. Tento standard se nepoužívá na zmařené smlouvy, pokud nejsou nevýhodné. Smlouvy o poskytování sociální dávky, které byly uzavřeny za předpokladu, že účetní jednotka nezíská přímo od příjemců dávek protihodnotu alespoň přibližně srovnatelnou s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků anebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyňaty.
13. Pokud se zabývá specifickými rezervami, podmíněnými závazky nebo podmíněnými aktivy jiný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, pak účetní jednotka použije takový standard místo tohoto standardu. Určité typy rezerv jsou řešeny například v souvislosti se:
 - (a) stavebními smlouvami (viz IPSAS 11, „Stavební smlouvy“) a
 - (b) leasingy (viz IPSAS 13, „Leasingy“). Nicméně IPSAS 13 neobsahuje žádné speciální požadavky na řešení operativních pronájmů, které se staly nevýhodnými, a proto se na takové případy použije tento standard.
14. Tento standard se nepoužívá pro rezervy na daň z příjmů nebo její ekvivalenty (návod pro zachycování daní z příjmů lze nalézt v IAS 12, „Daně ze zisku“). Standard se rovněž nepoužívá pro rezervy vznikající ze zaměstnaneckých požitků (návod pro zachycování zaměstnaneckých požitků lze nalézt v IAS 19 „Zaměstnanecké požitky“).
15. Některé částky považované za rezervy mohou vyplývat z vykazování výnosů, například když účetní jednotka poskytuje záruky za poplatek. Tento standard neřeší vykazování výnosů. IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“ identifikuje okolnosti, za jakých se uznají výnosy ze směnných transakcí, a uvádí praktický návod, jak kritéria uznání aplikovat. Tento standard nemění požadavky uvedené v IPSAS 9.
16. Tento standard definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší. V mnoha zemích je termín „rezerva“ používán rovněž ve smyslu například odpisu, snížení hodnoty aktiv a nedobytných pohledávek: v těchto případech se jedná o korekce vykazovaných účetních hodnot, což není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
17. Jiné Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor specifikují, kdy se s výdaji zachází jako s aktivem a kdy se zahrnou do nákladů období. Tato problematika není řešena tímto standardem. Proto tento standard nezakazuje ani nepožaduje aktivaci uznaných nákladů při tvorbě rezervy.

Definice

18. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

Mimosmluvní závazek je povinnost, která vzniká z takových aktivit jednotky, kde:

- (a) jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti; a
- (b) v důsledku toho vytvořila jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.

Podmíněné aktivum je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tehdy, jestliže dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou jednotky.

Podmíněný závazek je:

- (a) pravděpodobná povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti a jejíž existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky; nebo
- (b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázána, protože:
 - (i) není pravděpodobné, že ke splnění závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo
 - (ii) hodnota závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Zmařené smlouvy jsou smlouvy, z nichž žádná ze smluvních stran nesplnila své závazky nebo obě strany splnily své závazky pouze částečně a ve stejném rozsahu.

Smluvní závazek¹ je povinnost, která vzniká:

- (a) ze smlouvy (prostřednictvím jejich explicitních nebo implicitních ustanovení);
- (b) z právních předpisů; nebo
- (c) z ostatních aplikací zákonů.

Závazky jsou současnými povinnostmi účetní jednotky, které vznikly v důsledku minulých událostí a od jejichž splnění se očekává, že vyústí v odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Událost zakládající závazek je taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je to, že účetní jednotka nemá jinou reálnou alternativu než tento závazek splnit.

Nevýhodná smlouva je taková smlouva o směně aktiv nebo služeb, u které nevyhnutelně náklady spojené se splněním smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch či využitelný potenciál, jehož získání se na základě smlouvy očekává.

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Restrukturalizace je program, který je plánován a řízen vedením účetní jednotky a významně mění buď:

- (a) předmět činností účetní jednotky; nebo
- (b) způsob, kterým jsou tyto činnosti prováděny.

Rezervy a ostatní závazky

19. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přechodná pasiva, protože mají nejistý časový rozvrh i výši budoucích výdajů nezbytných k jejich vypořádání. Naproti tomu:
- (a) obchodní závazky jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a byly fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem (a zahrnují platby z titulu sociálních dávek v případech, kdy existuje formální dohoda o jejich konkrétní částce); a
 - (b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží, výrobky nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplacený, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem,

¹ Poznámka Redakční rady: Termín "a legal obligation" byl autory českého překladu IAS překládán jako „smluvní závazek“ navzdory skutečnosti, že definice zahrnuje do těchto závazků i povinnosti vznikající z právních předpisů nebo z ostatních aplikací zákonů. Autoři překladu IPSAS se drželi původního překladu IAS.

včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným). Přesto, že i v případě přechodných pasiv je někdy nezbytné odhadnout jejich částku nebo časové rozvržení, je míra jejich neurčitosti obecně mnohem menší, než v případě rezerv.

Přechodná pasiva jsou mnohdy vykazována jako součást závazků, zatímco rezervy jsou vykazovány odděleně.

Vztah mezi rezervami a podmíněnými závazky

20. V obecném slova smyslu jsou všechny rezervy podmíněné, protože mají nejistý časový rozvrh a výši. Nicméně termín 'podmíněné' je v tomto standardu použit pro závazky a aktiva, která se nevykazují v účetních výkazech, protože jejich existence bude potvrzena až tehdy, pokud dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Kromě toho je termín podmíněný závazek používán pro závazky, které nesplňují kritéria uznání závazků.
21. Tento standard rozlišuje mezi:
- (a) rezervami – které jsou vykázány jako závazky (za předpokladu, že může být provedeno jejich spolehlivé vyčíslení), protože jsou současným závazkem a je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude potřebný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
 - (b) podmíněnými závazky – které nejsou vykázány jako závazek, protože jsou buď:
 - (i) eventuálními závazky, u nichž musí být teprve potvrzeno, zda má účetní jednotka současný závazek, který povede k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo
 - (ii) současnými závazky, které nesplňují kritéria uznání stanovená tímto standardem (protože buď není pravděpodobné, že bude k jejich vyrovnání nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál anebo nemůže být provedeno dostatečně spolehlivé vyčíslení výše závazku).

Uznání

Rezervy

22. **Rezerva se vykáže, pokud:**

- (a) **má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události;**

- (b) je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
- (c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se nevykazují.

Současný závazek

23. **V některých případech není jasné, zda současný závazek existuje. Pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k datu vykázání existuje, pak se v těchto případech má za to, že nějaká událost v minulosti byla při respektování veškerých dostupných průkazných informací příčinou vzniku současného závazku.**
24. Ve většině případů je zřejmé, zda minulá událost zakládá současný závazek. V ostatních případech, například při soudních sporech, může vznikat pochybnost, zda takové události nastaly nebo zda takové události zakládají současný závazek. V takových případech účetní jednotka rozhodne, zda současný závazek k datu vykázání existuje, a to tak, že využije veškerých dostupných průkazných informací, včetně například názoru znalců. Podklady pro takové rozhodnutí zahrnují i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání. Na základě těchto průkazných informací účetní jednotka:
- (a) vykáže rezervu v případě, že je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že k datu vykázání současný závazek existuje (a pokud jsou splněna kritéria vykázání); a
 - (b) zveřejní podmíněný závazek v případě, že je pravděpodobnější, že současný závazek k datu vykázání neexistuje a pokud odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš vzdálený (viz odstavec 100).

Minulá událost

25. Minulá událost, která zakládá současný závazek, se nazývá událostí zakládající závazek. K tomu, aby se některá z událostí stala událostí zakládající závazek, je nezbytné, aby účetní jednotka neměla žádnou reálnou alternativu než závazek vytvořený událostí splatit. To platí pouze v případě, že:
- (a) splacení závazku je právně vymahatelné; nebo
 - (b) v případě mimosmluvních závazků vytváří událost (která může být krokem účetní jednotky) u třetích stran reálná očekávání, že účetní jednotka závazek splní.

26. Účetní závěrka se zabývá finanční pozicí účetní jednotky ke konci vykazovaného období a ne jeho možnou situací v budoucnosti. Proto se nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy na činnost účetní jednotky pokračující v budoucnosti. V rozvaze účetní jednotky jsou vykázány pouze takové závazky, které existují k datu vykázání.
27. Jako rezervy jsou vykázány pouze takové závazky, které pocházejí z minulých událostí existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. na budoucím vykonávání její činnosti). Příkladem takových závazků jsou pokuty nebo náklady na odstranění protiprávních ekologických škod, které v obou případech a bez ohledu na budoucí kroky účetní jednotky povedou při jejich splacení k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál. Obdobně vykáže účetní jednotka veřejného sektoru rezervu na náklady ukončení provozu obranných zařízení nebo vládou vlastněné atomové elektrárny, a to v rozsahu, ve kterém má tato účetní jednotka povinnost vzniklé škody napravit (IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ se zabývá takovými položkami, včetně demontáže a uvedení místa do původního stavu, které jsou zahrnovány do pořizovacích nákladů aktiva). Naproti tomu může účetní jednotka na základě požadavků právních předpisů nebo tlaku občanů, či ve snaze demonstrovat svoji vůdčí úlohu, zamýšlet vynaložit výdaje nezbytné pro směřování své činnosti konkrétním způsobem v budoucnosti. Příkladem by mohlo být rozhodnutí účetní jednotky veřejného sektoru splnit u svých vozidel emisní limity nebo rozhodnutí vládní laboratoře chránit své zaměstnance před výpary určitých chemikálií. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit — například změnou metod své činnosti, nemá k takovým budoucím výdajům současný závazek a nevykazuje z tohoto důvodu rezervu.
28. Závazek se vždy dotýká i druhé strany, které je závazek dlužen. Nicméně není nezbytné znát identitu subjektu, kterému závazek dlužíme – ve skutečnosti se může jednat i o závazek vůči veřejnosti jako celku. Vzhledem k tomu, že závazek zahrnuje povinnosti k jiné straně, nezakládají rozhodnutí vedení účetní jednotky, správního nebo kontrolního orgánu mimosmluvní závazek k datu vykázání, pokud nebylo rozhodnutí ještě před datem vykázání dostatečně konkrétním způsobem oznámeno těm, u kterých vyvolá reálné očekávání, že účetní jednotka své povinnosti splní.
29. Událost, která bezprostředně nezakládá závazek, jej může vyvolat k pozdějšímu datu z důvodu změn právních předpisů nebo z důvodu kroků účetní jednotky (například dostatečně konkrétní veřejné oznámení), které zakládají mimosmluvní závazek. Pokud například dojde k ekologické škodě způsobené vládní agenturou, nemusí existovat povinnost odstranit

její následky. Avšak vznik takové škody se stane událostí zakládající závazek tehdy, pokud nový právní předpis požaduje odstranění existujících škod nebo pokud nadřízený orgán nebo sama agentura veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.

30. Pokud se ještě dokončují detaily nového právního předpisu, vzniká závazek pouze v případě, že je platnost právního předpisu prakticky jistá v podobě, v jaké již byl zveřejněn jeho návrh. Pro potřeby tohoto standardu je považován takový závazek za smluvní. Nicméně změny v okolnostech provázejících uzákonění právního předpisu mohou být příčinou nemožnosti určit konkrétní událost, na základě které by bylo možno považovat právní předpis za prakticky jistý. V mnoha případech nebude možné odhadnout, zda navržený právní předpis skutečně vstoupí v platnost. Proto by jakékoliv rozhodnutí o existenci závazku mělo být učiněno až poté, kdy právní předpis vstoupil v platnost.

Pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál

31. K tomu, aby závazek splnil požadavky na vykázání, nemusí existovat jen současný závazek, ale rovněž pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nezbytný k vypořádání tohoto závazku. Pro potřeby tohoto standardu jsou odtoky prostředků nebo jiné události považovány za pravděpodobné tehdy, pokud je pravděpodobnost, že k nim dojde, vyšší než pravděpodobnost, že k nim nedojde. Pokud není pravděpodobné, že současný závazek existuje, zveřejní účetní jednotka pouze podmíněný závazek, pokud však odpovídající odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál není příliš nepravděpodobný (viz odstavec 100).
32. Pokud existuje více podobných závazků (například vládní záruky na odškodnění osob, které obdržely kontaminovanou krev od vládou vlastněné nemocnice), určuje se pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných k vypořádání závazku tak, že se bere v úvahu tato skupina jednotlivých závazků jako jeden celek. Přestože pravděpodobnost odtoku pro jednotlivou položku může být velmi malá, pravděpodobnost odtoku prostředků potřebných pro vypořádání skupiny závazků jako celku je dostatečně vysoká. V tomto případě se tedy rezerva vykáže (pokud jsou splněna i ostatní kritéria).

Spolehlivý odhad závazku

33. Využívání odhadů je neodmyslitelnou součástí přípravy účetní závěrky a nesnižuje její spolehlivost. Obzvláště to platí v případě rezerv, které jsou svou podstatou méně jisté než většina ostatních rozvahových položek. S výjimkou velmi ojedinělých případů je účetní jednotka schopna určit

rozsah pravděpodobných odtoků a provést tak odhad závazku, který je dostatečně spolehlivý pro potřeby vykázání rezervy.

34. I ve velmi vzácných případech, kdy není možno provést spolehlivý odhad, existuje závazek, který však není možno vykázat v účetních výkazech. Takový závazek se zveřejní jako podmíněný závazek (viz odstavec 100).

Podmíněný závazek

35. **Podmíněné závazky účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
36. Pokud není pravděpodobnost odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál příliš nízká, vykáže se podmíněný závazek tak, jak to požaduje odstavec 100.
37. Pokud účetní jednotka ručí za závazek společně a nerozdílně, je ta část závazku, u které se předpokládá, že bude uspokojena jinou stranou, považována za podmíněný závazek. Účetní jednotka vykáže rezervu pouze na tu část závazku, u které je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál pravděpodobný, s výjimkou velmi ojedinělých případů, kdy nelze provést spolehlivý odhad jejich výše.
38. Podmíněné závazky se mohou vyvíjet směrem, který se původně nepředpokládal. Z tohoto důvodu jsou průběžně prověřovány tak, aby se zjistilo, zda se odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál nestal pravděpodobným. Pokud se stane pravděpodobným, že dojde k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál u položky, která byla původně považována za podmíněný závazek, vykáže se na ni rezerva v účetních výkazech za období, ve kterém ke změně pravděpodobnosti došlo (s výjimkou velmi vzácných případů, kdy není možno provést spolehlivý odhad jejich výše). Například místní samospráva mohla porušit některý z ekologických předpisů, avšak není jisté, zda tím nějaká ekologická škoda vznikla. Jakmile se následně zjistí, že k ekologické škodě došlo a je vyžadována náprava, pak účetní jednotka vykáže rezervu, protože je pravděpodobné, že dojde k odtoku ekonomického prospěchu.

Podmíněné aktivum

39. **Podmíněná aktiva účetní jednotka nevykazuje v rozvaze.**
40. Podmíněné aktivum vzniká obvykle v důsledku neplánovaných nebo jiných neočekávaných událostí, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky a které pro účetní jednotku zakládají pravděpodobnost přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu. Příkladem je nárok, který účetní jednotka uplatňuje prostřednictvím právního sporu, jehož výsledek je nejistý.
41. Podmíněná aktiva se nevykazují v účetních výkazech, protože by to mohlo vést k vykázání výnosu, který nebude nikdy realizován. Pokud je však

realizace výnosu prakticky jistá, pak není odpovídající aktivum podmíněným aktivem a jeho vykázání je správné.

42. Pokud je přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu pravděpodobný, zveřejní se podmíněné aktivum tak, jak to vyžaduje odstavec 105.
43. Podmíněná aktiva se průběžně prověřují tak, aby se zajistilo, že jejich vývoj je odpovídajícím způsobem zohledněn v účetní závěrce. Pokud nastane jistota, že dojde k přítoku ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, a pokud hodnota aktiva může být spolehlivě odhadnuta, pak se v účetních výkazech za dané období vykáže aktivum a jemu odpovídající výnos. Pokud se přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu stane pravděpodobným, zveřejní účetní jednotka podmíněné aktivum (viz odstavec 105).

Oceňování

Nejlepší možný odhad

44. **Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k datu vykázání.**
45. Nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku je částka, kterou by účetní jednotka racionálně vyplatila pro vypořádání závazku k datu vykázání nebo částka, ve které by jej k tomuto datu převedla na třetí stranu. Velmi často by bylo nemožné nebo nepřijatelně nákladné vypořádat nebo převést závazek k datu vykázání. Nicméně odhad částky, kterou by účetní jednotka vyplatila pro vypořádání závazku, představuje nejlepší odhad výdaje nezbytného k vypořádání současného závazku k datu vykázání.
46. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech také o informace nezávislých znalců. Mezi podklady pro takové rozhodnutí patří i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání.

Příklad

Vládní zdravotnická laboratoř dodává diagnostická ultrazvuková zařízení jak vládním, tak i soukromým zdravotnickým centřům a nemocnicím, a to za plnou úhradu nákladů. Zařízení jsou dodávána se zárukou, na základě které jsou kryty veškeré náklady na opravu jakýchkoliv závad, které se vyskytnou v průběhu prvních šesti měsíců po koupi. Pokud by se vyskytly jen drobné závady na všech zařízeních, pak by činily náklady na opravu 1 milión měnových jednotek. Pokud by se vyskytly na všech zařízeních velké závady, pak by náklady na jejich opravu činily 4 milióny měnových jednotek. Laboratoř na základě své zkušenosti z minulosti a budoucího očekávání předpokládá, že v příštím roce nebude mít 75 % zařízení řádné závady, 20 % zařízení bude mít jen drobné závady a u 5 % se vyskytnou velké závady. V souladu s odstavcem 32 posuzovala laboratoř pravděpodobnost odtoku z titulu uvedených záručních závazků jako jeden celek.

Očekávaná částka nákladů na opravy činí:

$$(75\% \text{ z nuly}) + (20\% \text{ z 1mil.}) + (5\% \text{ ze 4 mil.}) = 400\,000,-$$

47. Nejistoty spojené s částkou, která má být vykázána jako rezerva, se řeší podle okolností různými způsoby. V případě, kdy je vyčíslení rezervy spojeno s velkým množstvím položek, je závazek vyčíslen na základě vážení všech možných odtoků jejich pravděpodobností. Název této statistické metody je 'střední hodnota'. Rezerva bude proto rozdílná v závislosti na pravděpodobnosti ztráty dané částky, například 60 procent nebo 90 procent. Pokud existuje souvislé pásmo pravděpodobných výsledků a každý bod v tomto rozmezí je stejně pravděpodobný jako jakýkoliv jiný, použije se bod uprostřed tohoto pásma.
48. Pokud je vyčíslován individuální závazek, je nejlepším odhadem závazku jediný individuálně stanovený a nejpravděpodobnější výsledek. Přesto však účetní jednotka v takových případech posuzuje i jiné možné varianty. Pokud jsou ostatní varianty možných výsledků buď převážně vyšší, nebo převážně nižší než nejpravděpodobnější výsledek, pak je nejlepším odhadem vyšší, resp. nižší částka. Pokud například musí vláda opravit vážnou závadu na vojenském obranném plavidle, které bylo postaveno pro jinou vládu, je individuální a nejpravděpodobnější výsledek pro stanovení nákladů na opravu, která se podaří na první pokus, ve výši 100 000 měnových jednotek. Rezerva se však vykáže ve vyšší částce, pokud existuje podstatná pravděpodobnost, že budou nezbytné ještě další pokusy.

49. Rezerva se vyčíslí v hodnotě před zdaněním nebo jeho ekvivalenty. Návod na řešení daňových souvislostí rezerv a jejich změn lze nalézt ve standardu IAS 12, „Daně ze zisku“.

Rizika a nejistoty

50. **Pro dosažení nejlepšího odhadu rezervy se berou v úvahu veškerá rizika a nejistoty, které nevyhnutelně provázejí mnoho souvisejících událostí a okolností.**
51. Příčinou proměnlivosti výsledků jsou rizika. Vliv rizika může zvyšovat částku, kterou je závazek oceněn. Při rozhodování v podmínkách nejistoty je nezbytné dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady nebo závazky podhodnoceny. Nejistota neopravňuje na druhou stranu nepřiměřenou tvorbu rezerv nebo úmyslné nadhodnocování závazků. Pokud jsou například plánované náklady odpovídající nepříznivému výsledku odhadnuty na bázi opatrnosti, nemůže být tento výsledek účelově použit jako pravděpodobnější než tomu je ve skutečnosti. Určitá opatrnost je rovněž nezbytná k tomu, aby se zabránilo duplicitnímu zohlednění rizik a nejistot a na ně navazujícímu nadhodnocení rezerv.
52. Zveřejnění nejistot provázejících výši částky výdajů se provádí podle odstavce 98(b).

Současná hodnota

53. **Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, je částkou rezervy současná hodnota výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku.**
54. Z důvodu časové hodnoty peněz jsou rezervy vztahující se k peněžním odtokům, ke kterým dojde brzy po datu vykazání, mnohem nepříznivější než takové, jejichž peněžní odtoky jsou ve stejné výši, ale nastanou později. Z tohoto důvodu se rezervy v případech, kdy je tento efekt významný, diskontují.
55. Pokud se rezerva diskontuje po dobu více let, pak se současná hodnota rezervy každý rok zvyšuje tak, jak se blíží okamžik vypořádání (viz Dodatek E). Odstavec 97(e) tohoto standardu požaduje zveřejnění přírůstku současné hodnoty za období působení tokem času.
56. **Sazba (nebo sazby) použitá pro diskontování je taková sazba před zdaněním, která odráží současné tržní posouzení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Diskontní sazba (sazby) již neodráží rizika, o něž již byly odhady budoucího peněžního toku upraveny.**
57. V některých jurisdikcích je z přebytku vytvořeného jednotkou veřejného sektoru za dané období vybírána daň z příjmů nebo její ekvivalent. Pokud

je taková daň z příjmu od účetní jednotky veřejného sektoru vybírána, pak musí být zvolena diskontní sazba před zdaněním.

Budoucí události

58. **Budoucí události, které mohou mít vliv na částku nezbytnou k vypořádání závazku, se zohledňují v částce rezervy v případě, že existuje dostatečně objektivní jistota, že k nim dojde.**
59. Očekávané budoucí události mohou být při stanovení výše rezerv obzvláště důležité. Některé závazky mohou být například indexovány tak, aby eliminovaly na straně příjemce dopady inflace nebo změny určitých cen. Pokud jsou informace o pravděpodobné míře inflace dostatečně průkazné, zohlední se tato skutečnost v částce rezervy. Jiným příkladem budoucí události ovlivňující částku rezervy je případ, kdy vláda předpokládá, že náklady na odstranění dehtu, popele a ostatních znečištění, které jsou spojeny s provozováním plynárny, budou ke konci životnosti plynárny sníženy budoucím vývojem technologií. V takovém případě zohledňuje vykázaná částka přiměřená očekávání odborně kvalifikovaných a objektivních pozorovatelů a bere v úvahu veškeré dostupné informace o technologii, která bude dostupná v době provádění rekultivace. Z tohoto důvodu je správné vzít v úvahu například očekávané snížení nákladů z důvodu větší zkušenosti v použití existující technologie nebo očekávané náklady z důvodu použití stávající technologie pro větší nebo složitější rekultivační činnosti, než bylo původně stanoveno. Na druhou stranu účetní jednotka nemůže předpokládat vývoj zcela nové rekultivační technologie, pokud to není podloženo dostatečně objektivními a průkaznými informacemi.
60. Dopad možných nových právních předpisů je brán v úvahu při stanovení výše současného závazku vlády nebo individuální účetní jednotky veřejného sektoru v případě, že jsou dostupné dostatečně objektivní a průkazné informace o tom, že je prakticky jisté, že daný právní předpis vstoupí v platnost. Rozmanitost okolností, ke kterým v praxi dochází, prakticky znemožňuje určit individuální událost, poskytující ve všech ohledech takto dostatečně objektivní a průkaznou informaci. Jsou požadovány průkazné údaje jak o tom, co bude předpis požadovat, tak i o tom, že je prakticky jisté, že vstoupí v platnost a bude v patřičný čas implementován. V mnoha případech neexistuje takto dostatečně objektivní a průkazná jistota až do chvíle, než nový právní předpis vstoupí v platnost.

Očekávané pozbytí aktiv

61. **Při vyčíslení rezervy se neberou v úvahu přínosy z očekávaného pozbytí aktiv.**
62. Přínosy z očekávaného pozbytí aktiv se neberou v úvahu při určení výše rezervy ani v případě, že je očekávané pozbytí aktiva úzce spjato s událostí,

kteřá je příčinou rezervy. Místo toho vykáže účetní jednotka přínos z očekávaného pozbytí aktiva v okamžiku, který je specifikován Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor zabývajícím se daným aktivem.

Náhrady

63. **Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou uhrazeny jinou stranou, vykáže se taková náhrada tehdy a jen tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud vypořádá závazek. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.**
64. **Ve Výkazu o finanční výkonnosti mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázány v čisté výši snížené o částku vykázaných náhrad.**
65. Někdy je účetní jednotka schopna vyhledat jinou stranu, která zaplatí část nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy (například prostřednictvím pojistných smluv, zajišťovacích doložek nebo dodavatelských záruk). Druhá strana může částku vyplacenou účetní jednotkou buď refundovat, nebo částku přímo proplatit. Vládní agentura může mít například smluvní závazek vůči individuální osobě jako důsledek mylného stanoviska vydaného jejími zaměstnanci. Vládní agentura však může část takto vzniklého výdaje pokrýt z pojištění profesní odpovědnosti.
66. Ve většině případů zůstává účetní jednotka odpovědná za celou částku, o kterou se jedná, takže v případě, že třetí strana při placení z libovolného důvodu selže, je účetní jednotka povinna vypořádat celou částku sama. V takové situaci se vykáže rezerva ve výši celé částky závazku, a pokud je prakticky jisté, že v případě vypořádání závazku účetní jednotkou bude obdržena náhrada, vykáže se tato náhrada jako samostatné aktivum.
67. V některých případech není účetní jednotka zavázána k vynaložení nákladů v případě, že třetí strana selže při placení. V takových případech nemá účetní jednotka žádný závazek k vynaložení takových nákladů a nezahrne je tedy do rezervy.
68. Jak je uvedeno v odstavci 37, je závazek, za který ručí účetní jednotka společně nebo částečně, závazkem podmíněným v rozsahu, v jakém je očekáváno, že bude závazek hrazen jinou stranou.

Úpravy rezerv

69. **Rezervy se vždy k datu vykázání prověřují a upravují tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud již není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, pak se rezerva zruší.**

70. Pokud je použito diskontování, roste účetní hodnota rezervy v každém účetním období tak, aby zohledňovala tok času. Takové přírůstky se vykáží jako úrokový náklad.

Použití rezerv

71. **Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.**
72. Proti rezervě je možné zúčtovat pouze takové výdaje, na které byla původně vytvořena. Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zatajilo dopad dvou odlišných skutečností.

Použití pravidel uznání a oceňování

Budoucí čisté provozní schodky

73. **Na čisté schodky z budoucí provozní činnosti se rezerva netvoří.**
74. Čisté schodky z budoucí provozní činnosti nespĺňují definici závazku uvedenou v odstavci 18 a všeobecná pravidla uznání stanovená pro rezervy odstavcem 22.
75. Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že mohlo dojít ke snížení hodnoty některých aktiv užívaných pro danou činnost. Taková aktiva testuje účetní jednotka na snížení hodnoty. Návod na zachycování snížení hodnoty lze nalézt v IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“.

Nevýhodné smlouvy

76. **Pokud má účetní jednotka uzavřenu smlouvu, která je nevýhodná, současný závazek z této smlouvy se vyčíslí (v čisté výši po odpočtu případných náhrad) a vykáže jako rezerva.**
77. Odstavec 76 tohoto standardu se uplatňuje pouze na nevýhodné smlouvy. Smlouvy na poskytování sociálních dávek, které byly uzavřeny již za předpokladu, že účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto dávek protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyjmuty.
78. Mnoho smluv upravujících směnné transakce (například rutinní nákupní objednávky) může být zrušeno bez úhrady kompenzací jiným stranám, a proto z nich nevyplyvá žádný závazek. Jiné smlouvy zakládají jak práva, tak i povinnosti obou smluvních stran. Pokud události učiní takovou smlouvu nevýhodnou, spadá smlouva do rozsahu působnosti tohoto standardu a je vykázán z ní vyplývající závazek. Zmařené smlouvy, které nejsou nevýhodné, jsou z rozsahu působnosti tohoto standardu vyjmuty.

79. Nevýhodnou smlouvu definuje tento standard jako smlouvu, jejíž neodvratitelné náklady na splnění závazku stanoveného smlouvou překračují ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, jejichž přijetí se na základě takové smlouvy očekává. Z tohoto důvodu se současný závazek, který bude vykázán v souladu s paragrafem 76 jako rezerva, vyčíslí v čisté výši po odpočtu případných náhrad. Neodvratitelné náklady vyplývající ze smlouvy odráží přinejmenším čisté náklady na ukončení smlouvy, které představují buď náklady na splnění smlouvy nebo veškeré kompenzace a pokuty vzniklé nesplněním smlouvy, budou-li nižší.
80. Dříve než je vytvořena samostatná rezerva na nevýhodnou smlouvu, vykáže účetní jednotka veškeré ztráty ze snížení hodnoty aktiv, ke kterým došlo na aktivech vyčleněných na takovou smlouvu.

Restrukturalizace

81. Níže jsou uvedeny příklady událostí, které mohou spadat pod definici restrukturalizace:
- (a) ukončení nebo zrušení činností nebo služeb;
 - (b) uzavření pobočky nebo ukončení činnosti vládní agentury v konkrétní lokalitě nebo regionu, či přemístění aktivit z jednoho regionu do druhého;
 - (c) změny ve struktuře vedení, například zrušení některé úrovně řízení nebo řídicích činností; a
 - (d) zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření činnosti účetní jednotky.
82. Rezerva na náklady restrukturalizace se vykazuje pouze tehdy, když jsou splněna obecná kritéria uznání rezerv stanovená odstavcem 22. Odstavce 83 až 96 určují, jak se obecná kritéria uznání použijí v případě restrukturalizace.
83. **Mimosmluvní závazek provést restrukturalizaci vzniká v případě, že účetní jednotka:**
- (a) **má oficiální podrobný plán restrukturalizace, který určuje přinejmenším:**
 - (i) **činnost/provozní jednotku nebo část činnosti/provozní jednotky, které se to týká;**
 - (ii) **hlavní místo, kterého se týká;**
 - (iii) **umístění, funkci a přibližný počet zaměstnanců, kteří budou odškodněni z důvodu ukončení využívání jejich služeb;**
 - (iv) **výdaje, které budou vynaloženy; a**

- (v) **dobu, kdy bude plán implementován; a**
- (b) **u těch, kterých se to týká, vyvolala reálné očekávání, že restrukturalizace bude provedena, a to tím, že započala realizaci jejího plánu nebo zveřejnila její hlavní rysy těm, kteří jí budou ovlivněni.**
84. V rámci veřejného sektoru může k restrukturalizacím docházet na úrovni celé vlády, v rámci ministerstev nebo na úrovni jednotlivých úřadů.
85. Průkazná informace o tom, že účetní jednotka zahájila implementaci plánu restrukturalizace, může být podána například veřejným oznámením hlavních rysů plánu nebo prodejem či převody aktiv, oznámením záměru zrušit nájmy nebo zavedením alternativních způsobů ke klientům nebo zavedením alternativních způsobů poskytování služeb. Samotné veřejné oznámení podrobného plánu restrukturalizace zakládá mimosmluvní závazek restrukturalizace pouze v případě, že je provedeno takovým způsobem a v tak dostatečné podrobnosti (například stanovením hlavních rysů plánu), aby vyvolalo u druhých stran, jako jsou příjemci služeb, dodavatelé a zaměstnanci (nebo jejich zástupci) reálné očekávání, že vláda nebo účetní jednotka restrukturalizaci provede.
86. K tomu, aby byl plán postačující pro vznik mimosmluvního závazku v okamžiku jeho oznámení těm, kterých se týká, je nezbytné, aby jeho začátek byl naplánován co nejdříve a aby byl dokončen v takovém časovém rozmezí, v rámci kterého jsou jeho podstatné změny nepravděpodobné. Pokud se očekává, že do zahájení restrukturalizace uplyne dlouhá časová prodleva nebo že bude restrukturalizace trvat bezdůvodně dlouhou dobu, je nepravděpodobné, že plán vyvolá reálné očekávání částí jiných stran, že se vláda nebo daná účetní jednotka k restrukturalizaci skutečně zavázaly, protože dlouhý časový úsek dává vládě nebo dané účetní jednotce možnost své plány změnit.
87. Rozhodnutí vedení nebo řídicího orgánu o restrukturalizaci, které bylo provedeno před datem vykazání, nezakládá samo o sobě mimosmluvní závazek k datu vykazání, ledaže by účetní jednotka ještě před datem vykazání:
- (a) zahájila implementaci plánu restrukturalizace; nebo
- (b) dostatečně specifickým způsobem oznámila hlavní rysy plánu restrukturalizace těm, kterých se bude týkat, a to tak, aby u nich vyvolala reálné očekávání, že účetní jednotka restrukturalizaci provede.

Jestliže účetní jednotka zahájí implementaci plánu restrukturalizace nebo oznámí jeho hlavní rysy těm, kterých se to dotkne, až po datu vykazání, může být nezbytné zveřejnit informace požadované IPSAS 14, „Události po datu vykazání“, pokud je restrukturalizace významná a její nezveřejnění

by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky vycházející z této účetní závěrky.

88. Ačkoliv nevzniká mimosmluvní závazek výhradně jen rozhodnutím vedení nebo řídicího orgánu, může vzniknout i jako důsledek nějaké dřívější události v kombinaci se zmiňovaným rozhodnutím. Například vyjednávání se zástupci zaměstnanců o odstupném nebo s potenciálními zájemci o koupi nebo převod části činnosti může být s konečnou platností uzavřeno pouze schválením řídicího nebo rady. Jakmile bylo schválení provedeno a oznámeno jiným stranám, má účetní jednotka mimosmluvní závazek restrukturalizace, pokud jsou současně splněny podmínky odstavce 83.
89. V některých zemích jsou konečné a nezadatelné rozhodovací pravomoci týkající se účetních jednotek veřejného sektoru svěřeny řídicímu orgánu nebo radě, jejímiž členy jsou představitelé zájmů odlišných od vedení účetní jednotky (například zaměstnanců) nebo je nezbytné informovat tyto představitele ještě předtím, než o věci rozhodne řídicí orgán nebo rada. Vzhledem k tomu, že rozhodování řídicího orgánu nebo rady vyžaduje v takových případech komunikaci s uvedenými představiteli, může to vést ke vzniku mimosmluvního závazku k provedení restrukturalizace.

Prodej nebo převod činností

90. **Z titulu prodeje nebo převodu činnosti nevzniká závazek až do té doby, než se účetní jednotka k prodeji nebo převodu skutečně zaváže, tj. než je o tom uzavřena závazná smlouva.**
91. Dokonce i v případě, že účetní jednotka rozhodla o prodeji části svých aktivit a toto své rozhodnutí veřejně oznámila, není tím k uskutečnění prodeje povinována, dokud není jasně určen kupec a není uzavřena závazná prodejní smlouva. Dokud není možno najít kupce, který nabízí přijatelné podmínky a dokud neexistuje závazná prodejní smlouva, má účetní jednotka možnost změnit své mínění a začít realizovat ve skutečnosti zcela jiný záměr. Pokud je prodej aktivit pouhou částí restrukturalizace, může mimosmluvní závazek vzniknout jako důsledek ostatních částí restrukturalizace, a to ještě před uzavřením závazné prodejní smlouvy.
92. Restrukturalizace ve veřejném sektoru často představují převody činnosti od jedné ovládané účetní jednotky k druhé a mohou zahrnovat i bezúplatné převody činností nebo převody za nominální protihodnotu. Takové převody se uskutečňují často na základě vládních směrnic, jejichž součástí nejsou žádné závazné smlouvy popisované v odstavci 90. Závazek však existuje pouze tehdy, pokud existuje závazná smlouva o převodu. I když plánovaný převod nevede k vykázání rezervy, může plánovaná transakce vyžadovat zveřejnění informací podle jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, nebo připravovaných standardů jako jsou IPSAS 14, „Události po datu vykázání“ a IPSAS 20, „Zveřejnění spřízněných stran“.

Rezervy na restrukturalizaci

93. **Rezerva na restrukturalizaci zahrnuje pouze přímé výdaje na restrukturalizaci, které jsou současné:**
- (a) **nezbytně nutné pro provedení restrukturalizace; a**
 - (b) **nejsou spojeny s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.**
94. Rezerva na restrukturalizaci nezahrnuje například následující náklady na:
- (a) přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří budou v práci pokračovat;
 - (b) marketing; nebo
 - (c) investice do nových systémů a distribučních sítí.
- Tyto výdaje jsou spojeny s budoucím provozováním aktivit a nejsou závazkem z titulu restrukturalizace k datu vykazání. Takové výdaje se vykazují na stejném základě, jako kdyby k nim došlo nezávisle na restrukturalizaci.
95. Identifikovatelné budoucí čisté schodky z běžné činnosti se až do data restrukturalizace nezahrnují do rezervy, pokud nevyplývají z nevýhodné smlouvy tak, jak je stanoveno v odstavci 18.
96. V souladu s odstavcem 61 se při vyčíslení rezerv na restrukturalizaci neberou očekávané přínosy z pozbytí aktiv v úvahu, a to ani v případě, že se prodej aktiv předpokládá jako součást restrukturalizace.

Zveřejnění

97. **Pro každou kategorii rezerv účetní jednotka zveřejní:**
- (a) **účetní hodnotu na začátku a na konci období;**
 - (b) **rezervy vytvořené nově v průběhu období včetně přírůstku stávajících rezerv;**
 - (c) **částky, které byly v průběhu období čerpány (tj. vydány a zúčtovány proti rezervě);**
 - (d) **nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny; a**
 - (e) **přírůstky diskontované části rezervy za období, ke kterým došlo z důvodu plynutí času a dopadu jakýchkoli změn diskontní sazby.**

Srovnatelné informace se nepožadují.

98. **Pro každou kategorii rezerv zveřejní účetní jednotka následující informace:**

- (a) stručný popis podstaty závazku a očekávaný časový rozvrh všech výsledných odtoků ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu;
 - (b) nejistoty ve výši nebo časovém rozvrhu těchto odtoků. Pokud je to pro poskytnutí odpovídající informace nezbytné, zveřejní účetní jednotka hlavní předpoklady týkající se budoucích událostí tak, jak je stanoveno odstavcem 58; a
 - (c) částku všech očekávaných náhrad, s uvedením částky všech aktiv, které byly z důvodu těchto očekávaných náhrad vykázány.
99. Pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat ve své účetní závěrce rezervy z titulu sociálních dávek, za které nezískává přímo od jejich příjemců protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, pak musí o takové rezervě zveřejnit informace požadované odstavci 97 a 98.
100. Pokud není pravděpodobnost odtoku z důvodu vypořádání příliš nízká, zveřejní účetní jednotka pro každou z kategorií podmíněných závazků k datu vykázání stručný popis podstaty podmíněného závazku, a pokud je to proveditelné:
- (a) odhad jeho finančního dopadu, vyčíslený podle odstavců 44 až 62;
 - (b) nejistoty týkající se výše částky nebo časového rozvrhu veškerých odtoků; a
 - (c) možnost jakýchkoliv případných náhrad.
101. Při určování toho, které rezervy nebo podmíněné závazky mohou být sloučeny do jedné kategorie, je nezbytné posoudit, zda podstata položky je dostatečně podobná individuálnímu vykazování splňujícímu požadavky odstavců 98(a) a (b) a 100(a) a (b). Na tomto základě může být přijatelné zacházet s částkami vztahujícími se k jednomu typu závazků jako s jedinou kategorií rezerv, ale nepřijatelné zacházet jako s jedinou kategorií rezerv s částkami vztahujícími se k nákladům na rekultivaci a s částkami vyplývajícími ze soudních procesů.
102. Pokud pochází rezerva i podmíněný závazek ze stejné skupiny okolností, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavci 97, 98 a 100 takovým způsobem, že popíše propojení mezi rezervou a podmíněným závazkem.
103. Za určitých okolností může účetní jednotka využít pro stanovení výše rezervy externí ocenění. V takových případech je užitečné zveřejnit informace vztahující se ke způsobu ocenění.

104. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 100 se nepoužívají na podmíněné závazky, které vznikají z titulu sociálních dávek poskytovaných účetní jednotkou v případech, kdy za ně účetní jednotka neobdrží přímo od příjemců těchto dávek takovou protihodnotu, která by byla alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb (viz odstavce 1(a) a 7–11 zabývající se vynětím sociálních dávek z rozsahu působnosti tohoto standardu).
105. **V případě, že je pravděpodobný přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, zveřejní účetní jednotka stručný popis podstaty podmíněného aktiva k datu vykazání, a pokud je to proveditelné, i odhad jeho finančního dopadu oceněného za použití pravidel stanovených pro rezervy v odstavcích 44–62.**
106. Zveřejnění požadovaná odstavcem 105 jsou určena pro ta podmíněná aktiva, u kterých se důvodně očekává, že užitky z nich poplynou účetní jednotce. To znamená, že neexistuje žádný požadavek na zveřejňování takových informací o veškerých podmíněných aktivech (viz odstavce 39 až 43 zabývající se diskusí o podmíněných aktivech). Je důležité, aby zveřejnění o podmíněných aktivech neobsahovalo zavádějící informace o pravděpodobnosti vzniku výnosu. Podmíněné aktivum může vzniknout například ze smlouvy, ve které účetní jednotka veřejného sektoru dává svolení podniku ze soukromého sektoru těžít v jedné ze svých nemovitostí výměnou za odměnu založenou na sazbě za jednu vytěženou tunu a podnik již těžbu zahájil. Kromě zveřejnění podstaty smluvního ujednání, je nezbytné vyčíslit podmíněné aktivum, pokud lze provést spolehlivý odhad množství vytěžené suroviny a časového rozvrhu peněžních toků z něj vyplývajících. Pokud existují jakékoli známé skutečnosti nebo jiné okolnosti, které by naznačovaly, že je nepravděpodobné, že bude jakákoliv surovina vytěžena, pak nemusí účetní jednotka veřejného sektoru zveřejnit informace požadované odstavcem 105, protože není pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou užitky.
107. Požadavky na zveřejnění uvedené v odstavci 105 se vztahují jak na podmíněná aktiva ze směnných, tak i nesměnných transakcí. Zda se podmíněné aktivum vztahuje k daňovým výnosům, spočívá na interpretaci toho, co představuje zdanitelnou skutečnost. Definice zdanitelné skutečnosti ve vztahu k daňovým výnosům a jejich možné důsledky pro zveřejňování podmíněných aktiv z titulu daňových výnosů budou řešeny v rámci samostatného projektu zabývajícího se výnosy z nesměnných transakcí.
108. **Pokud nejsou jakékoliv informace požadované odstavci 100 a 105 zveřejněny, protože není prakticky možné tak učinit, musí se tato skutečnost zveřejnit.**

109. Ve velmi vzácných případech lze předpokládat, že by zveřejnění některých nebo všech informací požadovaných odstavci 97 až 107 vedlo k vážnému poškození pozice účetní jednotky ve sporu s jinými stranami, jehož předmětem je právě podstata rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva. V takových případech nemusí účetní jednotka tyto informace zveřejnit, ale zveřejní obecnou podstatu sporu společně se skutečností a důvodem, proč nebyla informace zveřejněna.

Přechodná ustanovení

110. Dopady zavedení tohoto standardu k datu jeho účinnosti (nebo i dříve) se vykáží jako úprava počátečního zůstatku kumulovaného přebytku/schodku za období, ve kterém byl standard poprvé zaveden. Účetním jednotkám se doporučuje, ale nejsou k tomu nuceny, upravit počáteční zůstatek kumulovaného přebytku/schodku již za dříve vykázaná období a srovnatelné údaje přehodnotit a znovu vykázat. Pokud nebudou srovnatelné údaje přehodnoceny, tato skutečnost se zveřejní.

Datum účinnosti

111. Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2004 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.
112. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po uvedeném datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek A**Tabulky — Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva a náhrady**

Cílem tohoto dodatku je shrnout hlavní požadavky standardu. Tento dodatek není formálně součástí standardu a musí být chápán v kontextu celého textu standardů.

Rezervy a podmíněné závazky

<p>Pokud může dojít následkem minulých událostí k odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z důvodu vypořádání: (a) současného závazku; nebo (b) eventuálního závazku, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.</p>		
<p>Existuje současný závazek, který bude pravděpodobně vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální závazek nebo současný závazek, který může, ale pravděpodobně nebude vyžadovat odtok prostředků.</p>	<p>Existuje eventuální závazek nebo současný závazek, u něž je pravděpodobnost odtoku prostředků příliš nízká.</p>
<p>Je vykázána rezerva (odstavec 22).</p> <p>Požaduje se zveřejnění informací o rezervě (odstavce 97 a 98).</p>	<p>Rezerva se nevykazuje (odstavec 35).</p> <p>Požaduje se zveřejnění podmíněného závazku (odstavec 100).</p>	<p>Rezerva se nevykazuje (odstavec 35).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 100).</p>

Ve zcela vzácných případech vzniká podmíněný závazek u těch závazků, které nemohou být vykázány z důvodu nespolehlivosti jejich vyčíslení. V tomto případě se požaduje zveřejnění podmíněného závazku.

Podmíněná aktiva

Pokud existuje následkem minulých událostí pravděpodobné aktivum, jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.		
Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je prakticky jistý.	Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu je pravděpodobný, avšak není prakticky jistý.	Přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu není pravděpodobný.
Aktivum není podmíněné (odstavec 41).	Nevykazuje se žádné aktivum (odstavec 39). Požaduje se zveřejnění informací (odstavec 105).	Nevykazuje se žádné aktivum (odstavec 39). Nepožaduje se žádné zveřejnění (odstavec 105).

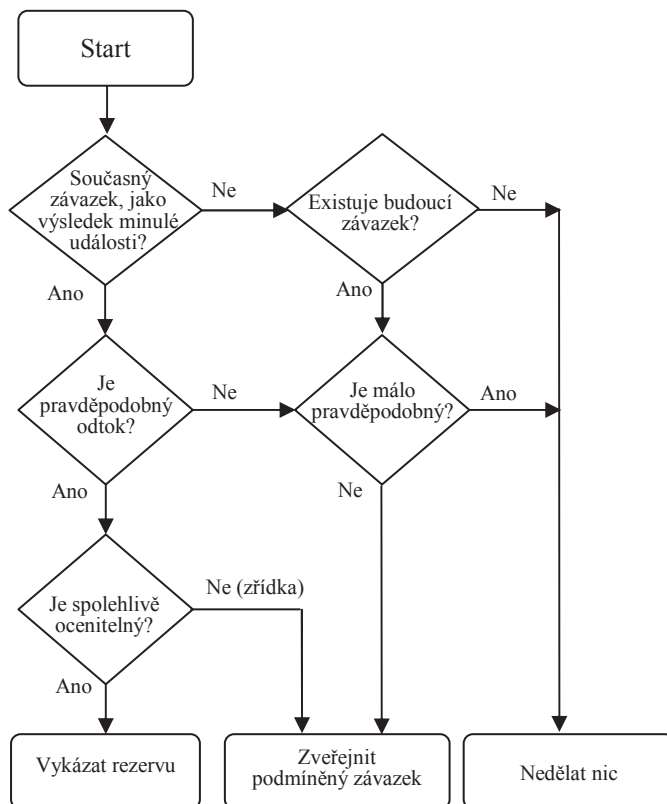
Náhrady

<p>Očekává se, že některé nebo veškeré výdaje potřebné k vypořádání rezervy budou nahrazeny jinou stranou.</p>		
<p>Účetní jednotka nemá závazek ve výši výdajů, které budou nahrazeny jinou stranou.</p>	<p>Závazek ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak je prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou, bude jejich náhrada obdržena.</p>	<p>Závazek ve výši výdajů, jejichž náhrada se očekává, zůstává účetní jednotce, avšak není prakticky jisté, že v případě vypořádání rezervy účetní jednotkou bude jejich náhrada obdržena.</p>
<p>Jednotka nemá závazek ve výši, která bude nahrazena (odstavec 67).</p> <p>Nepožaduje se žádné zveřejnění.</p>	<p>Náhrada se vykáže jako samostatné aktivum ve Výkazu o finanční situaci a může být kompenzováno s náklady ve Výkazu o finanční výkonnosti. Částka vykázaná jako očekávaná náhrada však nesmí přesáhnout odpovídající závazek (odstavec 63 a 64).</p> <p>Nárok na náhradu se zveřejní spolu s částkou náhrady, která byla vykázána (odstavec 98(c)).</p>	<p>Očekávaná náhrada se nevykazuje jako aktivum (odstavec 63).</p> <p>Očekávaná náhrada se pouze zveřejní (odstavec 98(c)).</p>

Dodatek B

Rozhodovací diagram

Účelem rozhodovacího diagramu je shrnout hlavní požadavky standardu na uznání rezerv a podmíněných závazků spadajících pod rozsah působnosti tohoto standardu. Rozhodovací diagram není formálně součástí standardu a musí být chápán v kontextu celého textu standardů. Poznámka: v některých případech není jasné, zda současný závazek existuje. V takových případech se má při respektování veškerých dostupných průkazných informací za to, že událost v minulosti zakládá současný závazek, pokud je spíše pravděpodobné než nepravděpodobné, že současný závazek k datu vykazání existuje (odstavec 23 tohoto standardu).



Dodatek C**Příklady na uznání**

Tento dodatek ilustruje aplikaci standardu a napomáhá objasnit jeho smysl. Není formálně součástí standardu.

Všechny účetní jednotky zmiňované v příkladech mají stanoven datum vykázáni na 31. prosince. Ve všech případech se předpokládá, že lze provést spolehlivý odhad všech očekávaných odtoků. V některých případech mohou popisované okolnosti vést ke snížení hodnoty aktiv - tímto aspektem se však příklady nezabývají.

Křížové odkazy uváděné v příkladech označují ty odstavce standardu, jejichž uplatnění připadá v úvahu nejvíce. Tento dodatek musí být chápán v kontextu celého textu standardů.

V případech, kdy je dopad časové hodnoty peněz významný, představují odkazy na „nejlepší odhad“ částku současné hodnoty.

Příklad 1: Záruky

Vládní útvar A vyrábí vyhledávací a záchranné vybavení pro použití v rámci vlády, ale i pro prodej veřejnosti. V okamžiku prodeje poskytuje útvar kupujícímu záruku v závislosti na konkrétním výrobku. Na základě ustanovení prodejní smlouvy se útvar zavazuje odstranit prostřednictvím opravy nebo výměny veškeré výrobní vady, které se projeví v průběhu tří let od data prodeje. Na základě zkušenosti z minulosti je pravděpodobné (tj. pravděpodobnější než nepravděpodobné), že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je prodej výrobku se zárukou, který zakládá smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — je pravděpodobný v souvislosti se zárukami jako takovými (viz odstavec 32).

Závěr — vykáže se rezerva na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyřízení reklamací výrobků prodaných se zárukou před datem vykázáni (viz odstavce 22 a 32).

Příklad 2A: Kontaminovaný pozemek — právní předpis, jehož uplatnění je prakticky jisté

Územní samospráva vlastní sklad na pozemku v blízkosti přístavu. Samospráva si ponechává vlastnictví pozemku, protože jeho použití může být potřebné pro budoucí rozšíření přístavních aktivit. Posledních deset let měla nemovitost pronajatou skupina farmářů, která ji využívala jako skladiště zemědělských chemikálií. Ústřední

vláda oznámila svůj záměr uzákonit takový ekologický právní předpis, který bude vyžadovat od vlastníků nemovitostí uznání závazků z titulu ekologických odpadů včetně nákladů na vyčištění kontaminované půdy. V důsledku toho přijala územní samospráva pravidla pro zacházení s nebezpečnými odpady a začala tato pravidla uplatňovat na své činnosti a majetky. V daném okamžiku je zřejmé, že pozemek pod skladem je kontaminován zemědělskými chemikáliemi. Územní samospráva nemá žádné možnosti, jak uplatnit náhradu nákladů na vyčištění pozemku u farmářů nebo své pojišťovny. K 31. prosinci 2001 je prakticky jisté, že návrh zákona požadujícího vyčištění již kontaminovaných pozemků bude schválen krátce po konci roku.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událost zakládající závazek je kontaminace půdy, protože je prakticky jisté, že vstoupí v platnost právní předpis požadující její vyčištění.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál 1 — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění půdy (viz odstavce 22 a 30).

Příklad 2B: Kontaminace a mimosmluvní závazek

Vláda široce zveřejnila svoji ekologickou politiku, na základě které odstraňuje veškeré kontaminace, které způsobila. Vláda již v minulosti zaznamenala úspěchy při uplatňování této politiky. V dané jurisdikci neexistují žádné ekologické právní předpisy. V průběhu námořního cvičení bylo poškozeno plavidlo a uniklo z něj významné množství nafty. Vláda odsouhlasila úhradu nákladů na okamžité vyčištění vod a následných nákladů na monitorování mořských živočichů a ptactva.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událost zakládající závazek je kontaminace životního prostředí, která je příčinou vzniku mimosmluvního závazku, protože vládní politika a její chování v minulosti vytvořilo reálné očekávání, že vláda znečištění odstraní.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vyčištění (viz odstavce 22 a 30).

Příklad 3: Štěrkový důl

Vláda provozuje štěrkový důl na pozemku, který je pronajat na komerční bázi od podniku ze soukromého sektoru. Štěrk je používán pro stavbu a údržbu silnic. Smlouva s vlastníkem pozemku požaduje od vlády rekultivaci štěrkového dolu tak, že budou odstraněny veškeré budovy, pozemek srovnán a zavezen orníci. 60 %

případných likvidačních nákladů připadá na demolici důlních budov a rekultivaci pozemku a 40 % připadá na likvidaci následků těžby šterku. K datu vykázání byly postaveny důlní budovy a byly zahájeny přípravné práce, ale nebyl dosud vytěžen žádný šterk.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — stavba důlních budov a příprava těžby vytvořily na základě platného ujednání smluvní závazek odstranit budovy a rekultivovat místo a jsou tedy událostí zakládající závazek. K datu vykázání však neexistuje žádný závazek odstranit škody způsobené těžbou šterku.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu 60 % případných nákladů na odstranění budov a rekultivaci pozemku (viz odstavec 22). Tyto náklady jsou započítány jako část pořizovací ceny dolu. Zbývajících 40 % nákladů vyvolaných v důsledku těžby šterku bude vykazováno postupně jako závazek od okamžiku zahájení těžby šterku.

Příklad 4: Vracení peněz

Vládní zásobovací agentura zabezpečuje centrální nákup a umožňuje veřejnosti, aby si od ní zakoupila přebytečné zásoby. Přesto, že k tomu neexistuje žádná zákonná povinnost, uplatňuje agentura zásadu vracení peněz za zboží zákazníkům, kteří s ním nebyli spokojeni. Tato politika vracení peněz je všeobecně známá.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je prodej zásob, který vytváří mimosmluvní závazek, protože chování agentury vytvořilo u části zákazníků reálné očekávání, že bude agentura za vrácené zboží vracet peníze.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — je pravděpodobné, že poměrná část zboží bude vrácena a že za ni budou vráceny peníze (viz odstavec 32).

Závěr — vykázání rezervy na základě nejlepšího odhadu nákladů na vrácené zboží (viz odstavce 18 (definice mimosmluvního závazku), 22, 25 a 32).

Příklad 5A: Uzavření divize — k datu vykázání nedošlo k realizaci

12. prosince 2004 rozhodla vláda o uzavření jedné z divizí vládní agentury. Rozhodnutí nebylo do data vykázání (tj. 31. prosince 2004) sděleno nikomu ze subjektů, kterých se to týká, a nebyly učiněny žádné další kroky vedoucí k realizaci tohoto rozhodnutí.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — nedošlo k žádné události zakládající závazek a tudíž ani žádný závazek neexistuje.

Závěr — žádná rezerva se nevykáže (viz odstavce 22 a 83).

Příklad 5B: Outsourcing divize — k datu vykazání již byla zahájena realizace

12. prosince 2004 rozhodla vláda o outsourcingu jedné z divizí vládního útvaru. 20. prosince 2004 byl vládou schválen detailní plán přechodu divize na outsourcing a zaměstnancům divize byly zaslány dopisy o propouštění.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je zveřejnění rozhodnutí zaměstnancům, protože to k danému datu založilo mimosmluvní závazek, neboť se tím vytvořilo reálné očekávání, že divize bude skutečně outsourcována.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — vykazání rezervy k 31. prosinci 2004 na základě nejlepšího odhadu nákladů na outsourcování divize (viz odstavce 22 a 83).

Příklad 6: Zákonný požadavek na zabudování vzduchových filtrů

Na základě nového právního předpisu je účetní jednotka místní samosprávy povinna do 30. června 2005 zabudovat do svých veřejných budov nové vzduchové filtry. Účetní jednotka tyto filtry nezabudovala.

Analýza

(a) k datu vykazání 31. prosince 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný závazek neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek, a to ani z titulu povinnosti zabudovat vzduchové filtry, tak ani z titulu placení pokut.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva na náklady zabudování vzduchových filtrů (viz odstavce 22 a 25–27).

(b) k datu vykazání 31. prosince 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — stále neexistuje žádný závazek vynaložit náklady na zabudování vzduchových filtrů, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek (zabudování vzduchových filtrů). Na druhou stranu však může vzniknout povinnost zaplatit pokuty nebo penále na základě právního předpisu, protože k události zakládající tento závazek došlo (nevyhovění veřejných budov předpisům).

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — posouzení pravděpodobnosti vzniku pokut a penále z důvodu činnosti účetní jednotky v rozporu s právními předpisy je závislé na podrobnostech daného právního předpisu a striktnosti režimu jeho uplatnění.

Závěr — na náklady zabudování vzduchových filtrů není vykázána žádná rezerva. Na druhou stranu je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu veškerých pokut a penále, u kterých je pravděpodobnější, že se vyskytnou, než nikoliv (viz odstavce 22 a 25–27).

Příklad 7: Přeškolení pracovníků jako důsledek změn v systému daně z příjmů

Vláda zavedla řadu změn v systému daně z příjmů. V důsledku těchto změn je nuceno daňové oddělení (vykazující jednotky) přeškolit velkou část svých administrativních a odborných pracovníků tak, aby byl zabezpečen nepřerušovaný soulad činnosti daňového oddělení s regulačními pravidly platnými pro finanční služby. K datu vykázání nebylo žádné přeškolení pracovníku provedeno.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný závazek neexistuje, protože nedošlo k žádné události zakládající závazek (přeškolení).

Závěr — žádná rezerva se nevykáže (viz odstavce 22 a 25–27).

Příklad 8: Nevýhodná smlouva

Nemocniční prádelna provádí svoji činnost v budově, kterou má nemocnice (vykazující účetní jednotka) najatu na základě operativního pronájmu. V průběhu prosince 2004 se prádelna přestěhovala do nové budovy. Nájem staré budovy pokračuje ještě další čtyři roky, protože nemůže být zrušen. Nemocnice nemá žádnou jinou alternativu využití původní budovy a budova nemůže být ani pronajata jinému uživateli.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je podpis nájemní smlouvy, na základě které vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — v okamžiku, kdy se stal nájem nevýhodným, je pravděpodobný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál (dokud se nestal nájem nevýhodným, zachycovala nemocnice nájem podle standardu IPSAS 13 – „Leasing“).

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu neodvratitelných nájemních splátek (viz odstavce 13(b), 22 a 76).

Příklad 9: Individuální záruka

V průběhu roku 2004 poskytla územní samospráva ručení na určité půjčky soukromému podniku poskytujícímu za úplatu veřejné služby, jehož finanční situace byla v té době dobrá. V průběhu roku 2005 však finanční situace podniku upadala a 30. června 2005 byla nad ním vyhlášena ochrana před věřiteli.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je poskytnutí záruky, na základě které vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — k 31. prosinci 2004 není odtok ekonomického prospěchu pravděpodobný.

Závěr — není vykázána žádná rezerva (viz odstavce 22 a 31). Záruka je zveřejněna jako podmíněný závazek, pokud pravděpodobnost jakéhokoliv plnění není považována za příliš nepravděpodobnou (viz odstavce 100 a 109).

(b) k 31. prosinci 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — událostí zakládající závazek je poskytnutí ručení, na základě kterého vznikl smluvní závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — k 31. prosinci 2005 je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu závazku (viz odstavce 22, 31 a 109).

Poznámka: tento příklad se zabývá individuálním ručením. Pokud má účetní jednotka portfolio více obdobných záruk, bere při posuzování toho, zda je odtok prostředků představujících ekonomický prospěch pravděpodobný, toto portfolio jako celek (viz odstavec 32). Pokud poskytuje účetní jednotka ručení za poplatek, je vykázán takový výnos v souladu se standardem IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“.

Příklad 10: Soudní spor

Po obědě v roce 2004 zemřelo pravděpodobně následkem otravy potravinami z produktů, které prodává restaurace ve veřejném museu (vykazující účetní jednotka) celkem deset osob. Byly zahájeny právní kroky k uplatnění škod vůči účetní jednotce, která však svou odpovědnost odmítá. Právník účetní jednotky informuje k datu schválení roční účetní závěrky k 31. prosinci 2004, že je pravděpodobné, že účetní jednotka nebude shledána odpovědnou. Avšak při přípravě roční účetní

závěrky k 31. prosinci 2005 informuje právník účetní jednotku o tom, že s ohledem na vývoj případu je pravděpodobné, že účetní jednotka bude shledána odpovědnou.

Analýza

(a) k 31. prosinci 2004

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — na základě průkazných informací dostupných v okamžiku schválení účetní závěrky neexistuje žádný závazek jako důsledek minulé události.

Závěr — není vykázána žádná rezerva (viz odstavce 23 a 24). Záležitost je zveřejněna jako podmíněný závazek pokud pravděpodobnost jakéhokoliv plnění není považována za příliš nepravděpodobnou (viz odstavce 100 a 109).

(b) k 31. prosinci 2005

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — na základě průkazných informací existuje současný závazek.

Odtok prostředků při vypořádání závazku představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál — pravděpodobný.

Závěr — je vykázána rezerva na základě nejlepšího odhadu částky potřebné k vyrovnání závazku (viz odstavce 22–24 a 109).

Příklad 11: Opravy a udržování

Některá aktiva vyžadují kromě pravidelné údržby vždy jednou za několik let podstatné výdaje na seřízení nebo na renovaci a výměnu důležitých součástek. V případech, kdy jednotlivé části aktiva mají rozdílné doby použitelnosti, nebo přináší ekonomický prospěch odlišným způsobem, poskytuje vodítko pro přiřazení výdajů těmto částem standard IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“.

Příklad 11A: Náklady na renovaci nevyžadovanou právními předpisy

Kotel pro vytápění budovy, která se pronajímá prostřednictvím vládního útvaru řadě nájemníků z oblasti veřejného sektoru, má vložku, která vyžaduje z technických důvodů každých pět let výměnu. K datu vykázáni byla vložka používána již tři roky.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný současný závazek neexistuje.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na výměnu vložky nejsou k datu vykázáni vykázány, protože k tomuto datu neexistuje žádná povinnost, která by byla nezávislá na budoucích krocích účetní jednotky, vložku vyměnit – vynaložení takových výdajů dokonce přímo závisí na rozhodnutí účetní jednotky pokračovat v provozu kotle nebo provést výměnu jeho vložky. Místo vykazování rezervy se provádí odpis vložky na základě jejího

opotřebením, tzn. že je odpisována po dobu pěti let. Náklady na její výměnu se vždy v okamžiku jejich vynaložení aktivují a její opotřebením je vyjádřeno odpisy v průběhu následujících pěti let.

Příklad 11B: Náklady na renovaci vyžadovanou právními předpisy

Od vládního kartografického útvaru se vyžaduje právním předpisem, aby každé tři roky provedl generální opravu svých letadel používaných pro letecké snímkování.

Analýza

Současný závazek jako důsledek minulé události zakládající závazek — žádný současný závazek neexistuje.

Závěr — nevykáže se žádná rezerva (viz odstavce 22 a 25–27).

Náklady na generální opravy letadel se nevykazují jako rezerva ze stejných důvodů, jako se nevykazují jako rezerva náklady na výměnu vložky v příkladu 11A. Ani právní předpis nařizující generální opravy nečiní z nákladů na generální opravy závazek, protože takový závazek opravovat letadla neexistuje nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky – účetní jednotka může svými budoucími kroky takové budoucí výdaje odvrátit, například prodejem letadla.

Dodatek D**Příklady zveřejnění**

Tento dodatek slouží pouze k ilustrativním účelům a není formální součástí standardu. Účelem dodatku je ilustrovat použití standardu a napomoci k objasnění jeho smyslu.

Níže a na následující stránce jsou uvedeny dva příklady zveřejnění požadovaných odstavcem 98.

Příklad 1: Záruky

Vládní útvar s odpovědností za prevenci úrazů na pracovišti poskytl v okamžiku prodeje záruku na své bezpečnostní pomůcky. V souladu s podmínkami záruky opraví nebo vymění útvar pomůcku, která nebude uspokojivě fungovat v průběhu dvou let od data prodeje. K datu vykázaní byla vykázána rezerva ve výši 60 000 měnových jednotek. Rezerva nebyla diskontována, protože dopad diskontu je nevýznamný. Zveřejněna bude následující informace:

Účetní jednotka vykázála rezervu ve výši 60 000 měnových jednotek z titulu očekávaného uplatnění záručních nároků na zboží prodané v průběhu posledních tří účetních období. Očekává se, že hlavní část těchto výdajů bude učiněna v příštím účetním období a že celá částka bude vydána do dvou let od data vykázaní.

Příklad 2: Náklady na likvidaci

Státem vlastněný výzkumný ústav, který používá jaderný reaktor pro získávání radiových izotopů používaných pro lékařské účely, vykázal v roce 2005 rezervu na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Rezerva je vyčíslena za předpokladu, že likvidace bude provedena za 60–70 let. Existuje však možnost, že k likvidaci nedojde do 100–110 let, přičemž v takovém případě by se současná hodnota nákladů na likvidaci podstatně snížila. Zveřejněna bude následující informace:

Byla vykázána rezerva na likvidaci ve výši 300 miliónů měnových jednotek. Vynaložení těchto nákladů se předpokládá v období mezi roky 2065 a 2075; existuje však možnost, že likvidace nebude provedena až do let 2105–2115. Pokud by byly náklady odhadovány na základě předpokladu, že k nim dojde až v rozmezí let 2105–2115, pak by byla vykázaná rezerva nižší o 136 miliónů měnových jednotek. Rezerva byla stanovena za předpokladu použití stávající technologie, na základě běžných cen a diskontována diskontní sazbou 2 %.

Níže uvedený příklad demonstruje požadavek odstavce 109 na zveřejnění, kdy se však některé z požadovaných informací nezveřejní, protože se dá předpokládat, že by to způsobilo újmu účetní jednotce.

Příklad 3: Výjimka ze zveřejnění

Vládní úřad pro výzkum je účastníkem sporu s podnikem, který prohlašuje, že úřad pro výzkum porušil jeho nehmotná práva při použití genetických materiálů a vyčíslil vzniklou škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Úřad pro výzkum vykázal rezervu ve výši nejlepšího možného odhadu závazku, avšak nezveřejnil žádnou z informací vyžadovaných odstavci 97 a 98 standardu. Zveřejněna byla pouze následující informace:

Probíhá spor vedený proti úřadu, jehož předmětem je vyjednávání s podnikem, který prohlašuje, že úřad porušil jeho patenty a vyčíslil škodu na 100 miliónů měnových jednotek. Informace, které jsou za normálních okolností požadovány IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“, nejsou zveřejněny, protože lze předpokládat, že by to vážně poškodilo průběh vyjednávání. Vedení zastává názor, že je úřad schopen se těmito požadavkům úspěšně ubránit.

Dodatek E**Příklad: Současná hodnota rezervy**

Tento dodatek slouží pouze k ilustrativním účelům a není formální součástí standardu. Účelem dodatku je ilustrovat použití standardu a napomoci k objasnění jeho smyslu.

Následující příklad ilustruje operace v účetním deníku, které se zaúčtují při prvotním uznání současné hodnoty rezervy a následně při účtování postupného zvyšování její současné hodnoty. Toto zvyšování rezervy je vykázáno jako úrokový náklad (viz odstavec 70).

Očekávaná částka rezervy ke konci 5. roku je 2 000 měnových jednotek. Tato očekávaná hodnota není upravena o žádná rizika. Přiměřená diskontní míra, která by zohlednila rizika spojená s tímto peněžním tokem, byla stanovena na 12 %.

Následující položky účetního deníku zachycují rezervu a změny její výše v každém z účtovaných období:

Konec běžného období

MD	Úrokový náklad	1 134,85	
D	Rezervy		1 134,85

Konec roku 1

MD	Úrokový náklad	136,18	
D	Rezervy		136,18

Konec roku 2

MD	Úrokový náklad	152,52	
D	Rezervy		152,52

Konec roku 3

MD	Úrokový náklad	170,83	
D	Rezervy		170,83

Konec roku 4

MD	Úrokový náklad	191,33	
D	Rezervy		191,33

Konec roku 5

MD	Úrokový náklad	214,29	
D	Rezervy		214,29

Výpočet:

Přírůstek

Běžné období:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^5 = 1\ 134,85$	
Konec roku 1:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^4 = 1\ 271,04$	136,18
Konec roku 2:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^3 = 1\ 423,56$	152,52
Konec roku 3:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^2 = 1\ 594,39$	170,83
Konec roku 4:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^1 = 1\ 785,71$	191,33
Konec roku 5:	$Současná\ hodnota = 2\ 000 / (1,12)^0 = 2\ 000,00$	214,29

Srovnání s IAS 37

IPSAS 19, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ (1998). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 19 a IAS 37 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 37 byly do IPSAS 19 přidány doplňující komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. Konkrétně je v rozsahu působnosti standardu uvedeno, že se IPSAS 19 nepoužívá pro rezervy a podmíněné závazky související se sociálními dávkami poskytovanými účetní jednotkou v případech, kdy za ně přímo od příjemců těchto dávek není vybírána protihodnota alespoň přibližně srovnatelná s hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb. Pokud se však účetní jednotka rozhodne vykázat rezervy na sociální dávky, pak IPSAS 19 vyžaduje v této souvislosti zveřejnění určitých informací.
- Byl upraven text vtištěný v IAS 37 tučným písmem a ke stávajícímu komentáři obsaženému v IAS 37 byl v IPSAS 19 přidán ještě doplňující komentář objasňující skutečnost, že v případě nevýhodných smluv je současný závazek vyčíslen po odpočtu případných náhrad a vykázán jako rezerva v čisté výši.
- Jeden z odstavců rozsahu působnosti IPSAS 19 objasňuje, že rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z titulu zaměstnaneckých požitků jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu; standard se však vztahuje na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva vznikající z ukončení poskytování zaměstnaneckých požitků, které bylo provedeno v souvislosti s restrukturalizací řešenou tímto standardem.
- IPSAS 19 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 37. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, Výkaz o finanční výkonnosti a Výkaz o finanční pozici v IPSAS 19. Odpovídajícími termíny v IAS 37 jsou podnik, výsledovka a rozvaha.
- Kromě definic odborných termínů použitých v IAS 37 obsahuje IPSAS 19 navíc ještě definici „zmařených smluv“.
- Příklady uvedené v Dodatku C byly upraveny tak, aby více odpovídaly situaci ve veřejném sektoru.
- IPSAS 19 obsahuje další dodatek (Dodatek E), který ilustruje účetní operace zaúčtované v účetním deníku při uznání rezervy a jejím diskontování v průběhu období tak, aby byl zohledněn dopad časové hodnoty peněz.